

## CAMBIOS EN LA COMUNICACIÓN DE LAS INCERTIDUMBRES EN EL INFORME DE AUDITORÍA

ITZIAR AZKUE IRIGOYEN

Dpto. Economía Financiera I

Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Donostia / San Sebastián

Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea UPV/EHU

itziar.azkue@ehu.es

### RESUMEN

Recientes modificaciones de las normas de auditoría, en aras a la armonización de la regulación en el ámbito de la auditoría en la Unión Europea, han tenido efectos en la configuración de los informes de auditoría de cuentas. Concretamente nos centraremos en el tratamiento de las incertidumbres por problemas en la continuidad de la empresa, por constituir situaciones bastante frecuentes en el entorno actual de crisis, siendo a veces indicadores de una posible quiebra, aunque no necesariamente. Analizaremos mediante un caso real la comunicación del auditor sobre determinadas situaciones que generan dudas en la continuidad de la empresa. Consideramos que es importante que los usuarios del informe de auditoría interpreten correctamente el efecto de estos cambios, debido a la diferencia de expectativas que puede existir.

**Palabras clave:** empresa en funcionamiento; continuidad de la empresa; incertidumbre; informe de auditoría; diferencia de expectativas.

### ABSTRACT

In relation to harmonisation of audit regulation in the European Union, recent changes in auditing standards have had effects on the configuration of the audit reports. Specifically we will focus on the treatment of uncertainties due to problems in the continuity of the company. They are frequent situations in the current crisis environment, sometimes being indicators of possible bankruptcy, but not necessarily. We analyze a real case when the auditor communicates certain situations that would create doubts in the continuity of the company. We consider that audit report users must correctly interpret the effect of these changes in the report, because may exist an expectations gap.

**Keywords:** going concern; uncertainty; audit report; expectation gap.

**Códigos JEL:** M4. Accounting and Auditing.

## 1. INTRODUCCIÓN

El proceso de armonización de la actividad de auditoría de cuentas está generando un cambio importante de las normas técnicas de auditoría, resultado de la adaptación de las normas internacionales de auditoría (en adelante, NIA-ES) emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Board) de la IFAC (International Federation of Accountants) para su aplicación en España. En este contexto se debe interpretar la modificación relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (ICAC, 2010), en sintonía con las NIA-ES de la serie 700 “Conclusiones e Informe de Auditoría”.

Uno de los cambios más relevantes está relacionado con el tratamiento y ubicación de circunstancias constitutivas de incertidumbres, incluidas las que pueden afectar al principio de empresa en funcionamiento. El tratamiento de estas circunstancias en el informe de auditoría de cuentas se ajusta al cumplimiento de una Resolución del ICAC, que ha sido actualizada en 2013 para favorecer la comparabilidad en el entorno internacional. Estos hechos que con anterioridad a la nueva norma constituían salvedades con efecto en la opinión, pasan a ser circunstancias que se mencionan obligatoriamente en el informe de auditoría, pero no modifican la opinión del auditor. Consideramos que es importante que los usuarios del informe de auditoría interpreten correctamente el efecto de este cambio.

Es habitual que los usuarios externos de las cuentas anuales deseen conocer la salud financiera y el futuro de la empresa, y pudieran esperar dicha información del auditor. De hecho, la auditoría cumple una función social y persigue el interés general, confiriendo credibilidad a la información financiera que presentan las empresas. Pero, debemos aclarar la siguiente cuestión: la auditoría tiene como objetivo la verificación de información histórica (pasado), y no prever acontecimientos futuros. Este hecho origina una brecha de expectativas entre los agentes sociales que requieren una información además de veraz prospectiva, y los auditores que ofrecen una comunicación pública sobre la fiabilidad de la información histórica contenida en las cuentas anuales. Los usuarios del informe de auditoría deben ser conscientes del alcance del trabajo actual del auditor y sus limitaciones.

Aun conociendo los límites del objeto de la auditoría, también es cierto que los auditores pueden comunicar advertencias ligadas al funcionamiento de las empresas. Con este trabajo pretendemos aclarar cuándo y cómo informa el auditor sobre estas circunstancias; y, si es deseable una ampliación del mandato de auditoría para incorporar una nueva función que ofrezca valor añadido al trabajo realizado.

## 2. PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO E INCERTIDUMBRE

La verificación de las cuentas anuales implica revisar el cumplimiento de los principios contables, incluida la aplicación del principio de “empresa en funcionamiento. Lo primero, por tanto, consiste en conocer el significado de este principio. Y, lo siguiente, será analizar el tratamiento de su aplicación en el informe de auditoría.

Así, el Plan General de Contabilidad establece en su Marco Conceptual el siguiente principio:

*“Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.*

*En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este PGC, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados”.*

Como norma general, la aplicación de este principio implica valorar el patrimonio de la entidad con miras a una actividad que no finaliza, sino que tiene una continuidad ilimitada. Las valoraciones de activos por el coste histórico cobran sentido en este contexto.

Aunque, también se reconoce la posibilidad de que no resulte de aplicación este principio básico; el marco de información financiera cambia para estos casos. El ICAC se ha pronunciado a este respecto con objeto de aclarar que los criterios adecuados para la formulación de cuentas anuales en escenarios de “liquidación” se centran en el valor de liquidación de los activos, y no en los costes históricos (ICAC, 2013c).

Normalmente, pasar de la primera situación a la segunda es consecuencia de una serie de hechos o condiciones que provocan la quiebra y el cese de la empresa. Circunstancias que suponen señales previas a la liquidación de la empresa y que se denominan incertidumbres en el ámbito de la contabilidad y la auditoría.

Podemos encontrar las siguientes definiciones de incertidumbres:

<b>La Resolución del 19 de enero de 1991 del ICAC</b>	<b>Resolución de 21 de diciembre de 2010 del ICAC relativa a Normas Técnicas sobre Informes.</b>	<b>La NIA 320.9</b>
<i>“un asunto o situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha de balance, por depender de que ocurra o no algún otro hecho futuro, ni la entidad puede estimar razonablemente ni, por lo tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes”.</i>	<i>“circunstancias cuyo desenlace depende de acciones o hechos futuros, que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a las cuentas anuales”.</i>	<i>“materia cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que podrían afectar a los estados financieros”.</i>

Las incertidumbres son hechos o situaciones de diversa índole que dependen de acontecimientos futuros. En este estudio, nos interesamos por aquellas circunstancias que pueden tener efecto en la marcha normal de la actividad de la empresa, y que por tanto deben valorarse para justificar la presentación de las cuentas utilizando los criterios que se ajustan a la realidad de la empresa. No es lo mismo un patrimonio valorado a coste histórico que valorado a un precio de liquidación.

Tanto la norma técnica de auditoría sobre “aplicación del principio de empresa en funcionamiento”, así como la reciente resolución de 18 de octubre de 2013 sobre “el

marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento”, proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento (ICAC, 1993; ICAC, 2013a; ICAC, 2013b). Esta relación no es exhaustiva.

#### ***Financieros***

- *Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.*
- *Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.*
- *Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.*
- *Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.*
- *Ratios financieros clave desfavorables.*
- *Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.*
- *Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.*
- *Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.*
- *Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.*
- *Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.*
- *Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.*

#### ***Operativos***

- *Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.*
- *Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.*
- *Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.*
- *Dificultades laborales.*
- *Escasez de suministros importantes.*
- *Aparición de un competidor de gran éxito.*

#### ***Otros***

- *Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales.*
- *Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.*
- *Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.*
- *Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.*

Son circunstancias que se deben discutir con la dirección de la entidad, porque la mera citación de estos hechos en un documento que se hace público, como son las cuentas anuales y el informe de auditoría, puede resultar contraproducente; puede tener un efecto negativo, sobre todo en aquellas empresas que requieren de financiación externa para acometer planes estratégicos necesarios para que la entidad tenga un futuro activo. Podríamos incluso decir que el peligro de interferir, por ejemplo, en la negociación de la financiación bancaria es mayor en las entidades de pequeña dimensión, PYMEs. Empresas incursas en estas situaciones pueden mantener como objetivo el seguir funcionando, y por tanto requieren la activación de estrategias para contrarrestar estas situaciones.

En consecuencia, el auditor tendrá que considerar tanto los factores causantes de duda como otros factores que la mitiguen al aplicar procedimientos para la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- *El efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional.*
- *La pérdida de un proveedor principal puede mitigarse por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.*

Debido a la sensibilidad de esta información, existe el debate sobre la manera que debe utilizar el auditor para comunicar este tipo de situaciones. No cabe duda de que es información relevante para conocer la capacidad de la entidad para continuar con normalidad su actividad. Es una información de alerta para los usuarios en general que pueden anticiparse a situaciones de quiebra o insolvencias. Pero, a su vez, puede resultar una información muy delicada, que puede precipitar un desenlace no deseado. Son situaciones que han generado muchos problemas de falta de transparencia pero que, a su vez, puede ser entendida en un contexto que presenta dificultades para evaluar la gravedad de la situación.

En la práctica, podemos decir que la responsabilidad de comunicación recae primero en la entidad. En la medida en que estos eventos sean relevantes y puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, deben recogerse en el apartado “Bases de presentación de las cuentas anuales” de la memoria de las cuentas anuales. Por otro lado, el auditor también lo debe recoger en el informe de auditoría. Es una posición bastante cómoda para el auditor, porque se hace eco de una información ya publicada por la empresa, que le exonera de ser el culpable del posible empeoramiento de la sociedad debido a una información cuya interpretación podría ser tan negativa que no facilite el reflotamiento. Los auditores han sido reacios a calificar a las empresas que auditan por gestión continuada con el fin de no “encadenar” su futura actividad a esta opinión y evitar que las empresas encuentren mayores dificultades para salir de la situación (Ruiz Barbadillo, E. y otros, 2010).

Aún así, es importante conocer exactamente cómo comunica el auditor esta información porque pueden existir problemas de interpretación.

### 3. TRATAMIENTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA. COMUNICACIÓN DE LAS INCERTIDUMBRES POR EL AUDITOR

Debemos indicar que ha habido cambios en el tratamiento de la información relacionada con las incertidumbres ligadas al principio de empresa en funcionamiento por dos razones, fundamentalmente.

La primera, por estar inmersos en el proceso armonizador de la normativa de auditoría a nivel europeo lo que obligará a que la norma técnica esté en sintonía con la norma internacional correspondiente (NIA-ES 570). Y, en segundo lugar, por la importancia que ha tomado esta norma en los momentos de recesión económica en la que estamos inmersos.

La propia IFAC ha publicado una alerta en relación a esta cuestión, al igual que el FRC (Financial Reporting Council) que ha emitido recomendaciones para orientar a los auditores en la manera de actuar e informar sobre dicha situación (IFAC-IAASB, 2009; FRC, 2009).

Con el actual marco normativo de información financiera la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento debe ser comunicada adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales. Por tanto, el deber de informar recae primero en la propia empresa, siendo responsabilidad del administrador de la sociedad. En segundo lugar, y siguiendo la norma internacional, el auditor también está obligado a dar esta información, concretamente en párrafos de énfasis.

La consecuencia es que el auditor debe recoger en su informe esta circunstancia haciendo saber a los diferentes usuarios que existen factores causantes de duda, así como factores mitigantes, pero que el desenvolvimiento de la empresa depende de acontecimientos futuros que no se pueden predecir. En este sentido, si la valoración del riesgo no determina la liquidación de la empresa, se seguirá aplicando el principio de continuidad. El auditor advertirá de estos factores en un párrafo de énfasis, que será un párrafo posterior al párrafo de opinión. No es una salvedad, es decir, no tiene efecto en la opinión del auditor. La opinión del auditor se emitirá independientemente de esta circunstancia (IFAC-IAASB, 2009; ICAC, 2010). Solo la omisión de dicha circunstancia por parte de la empresa deberá ser considerada por el auditor como incumplimiento de principios y criterios contables.

#### 3.1. Norma técnica de auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento

En general, la opinión del auditor puede ser “no modificada” o “modificada”. La primera expresa una opinión “favorable” en el sentido de que no existen circunstancias que afecten a la opinión del auditor, quien ha podido aplicar los procedimientos que ha considerado necesarios y que, por tanto, concluye que *“los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”*. Son los considerados informes “limpios”. Por el contrario, una opinión modificada implica la existencia de una salvedad, es decir, circunstancia cuanto menos significativa con efecto en la opinión del auditor, bien por limitaciones al alcance o bien por incumplimiento de principios y criterios contables que resultan de aplicación. Son las opiniones “con salvedades”, “desfavorable” o “denegada”.

La nueva norma técnica de auditoría sobre “la aplicación del principio de empresa en funcionamiento” (ICAC, 2013) considera que las incertidumbres en sí mismas no suponen salvedades, por lo que su existencia no afecta a la opinión del auditor, en cuyo caso el informe será limpio. Solo cuando la entidad auditada ha incumplido la obligación de informar en la memoria, o cuando no ha utilizado correctamente el principio contable de “empresa en funcionamiento” o cuando no ha sido capaz de justificar los factores mitigantes de duda en la continuidad de la empresa el auditor deberá emitir una opinión modificada.

Resumimos en la siguiente tabla las dos hipótesis, “empresa en funcionamiento” y “empresa en liquidación”, y los posibles juicios que puede emitir el auditor:

Naturaleza del hecho		Juicio del auditor	
Incertidumbre que afecta al principio de empresa en funcionamiento		Significativo	Muy significativo
<b>Hipótesis de empresa en funcionamiento</b>	Debidamente informado en memoria • Párrafo de énfasis (obligatorio)	Opinión favorable (1)	
	No informado en memoria • Párrafo de salvedades por incumplimiento PCGA	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable
<b>Hipótesis alternativa de empresa en liquidación</b>	Debidamente informado en la memoria • Párrafo de énfasis (obligatorio)	Opinión favorable (2)	
	Principios y criterios no aplicables o hipótesis no contemplada • Párrafo de salvedades por incumplimiento PCGA	Opinión desfavorable	Opinión desfavorable
<b>¿?</b>	Falta de disposición de la dirección para justificar factores • Párrafo de salvedades por limitación al alcance	Opinión con salvedades	Opinión denegada

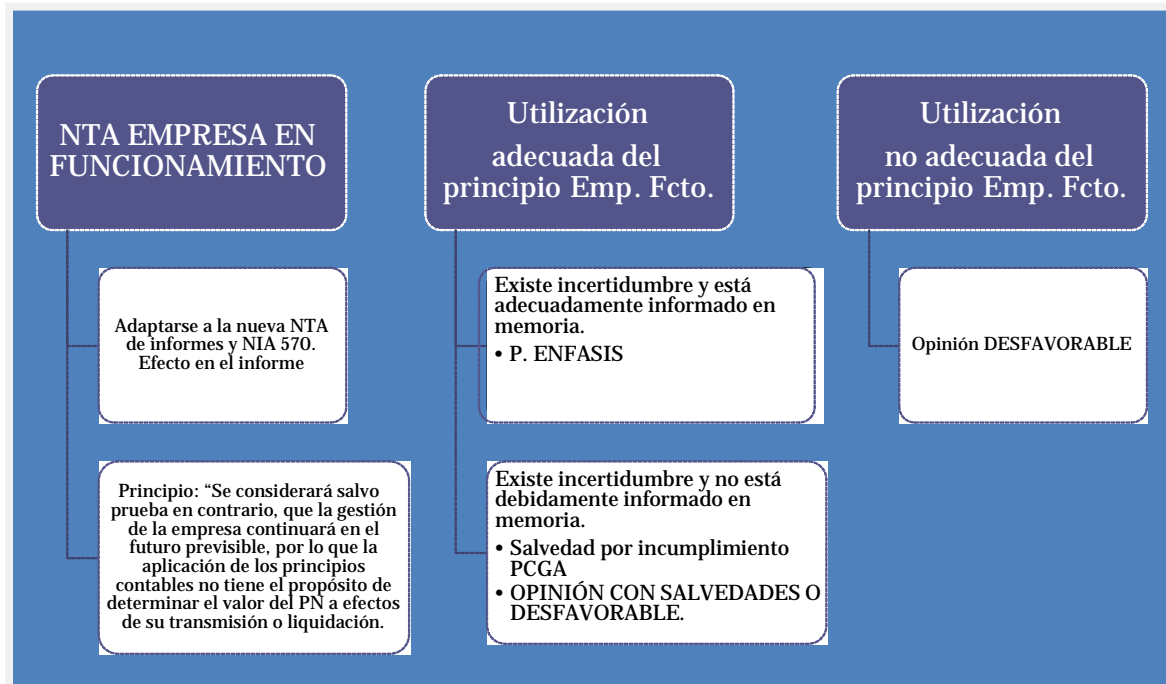
Fuente: elaboración propia.

Así, podemos encontrar realidades de empresas con incertidumbres significativas, donde el auditor emitirá una opinión favorable: casos (1) y (2). Debemos entender que una opinión limpia no implica la seguridad de que la empresa tenga un futuro viable. El auditor habrá valorado los factores de incertidumbre, determinando cual es la hipótesis a aplicar, que podrá ser la hipótesis de “empresa en funcionamiento” o la alternativa de “empresa en liquidación”. Si está conforme con la valoración que también ha realizado la empresa, que informa debidamente en la memoria, sólo debe comunicar las incertidumbres en los párrafos de énfasis. Párrafos que para estos hechos son obligatorios, pero que no modifican la opinión del auditor.

La novedad es que la alerta de las incertidumbres no viene en los párrafos de salvedades, sino en los párrafos de énfasis. Por lo que el tipo de opinión no refleja las posibles dudas de la continuidad de la empresa.

Finalmente, los usuarios que quieran extrapolar las consecuencias económicas y financieras de estos hechos tendrán que aplicar las debidas técnicas de análisis de la situación patrimonial y financiera de la entidad auditada.

En la siguiente tabla resumimos el contenido de la norma técnica de auditoría sobre “la aplicación del principio de empresa en funcionamiento” (ICAC, 2013):



Fuente: elaboración propia, partiendo de la información de la NTA sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (ICAC, 2013).

### 3.2. Caso real de comunicación en el informe de auditoría: Fagor Electrodomésticos, S.Coop.

Hemos analizado el contenido de los informes de auditoría de los últimos años de la empresa Fagor Electrodomésticos, S.Coop., como ejemplo real de comunicación de incertidumbres en dicho informe. Esta sociedad ha solicitado el pre-concurso en octubre de 2013.

Las auditorías anteriores a 2008 fueron realizadas por KPMG, pasando a ser Deloitte el auditor nombrado para los siguientes ejercicios.

Resumimos en la siguiente tabla la opinión emitida en los últimos 7 años:



**Tabla 1. Tipo de opinión en el informe de auditoría de Fagor Electrodomésticos, S.Coop., periodo 2006-2012**

	FAGOR (individual)	FAGOR (Consolidado)	Auditor
2006	Salvedades cuantificadas	Salvedades cuantificadas	KPMG
2007	Limpia	Limpia	
2008	Limpia	Limpia	Deloitte
2009	Limpia	Limpia	
2010	Limpia	Limpia	
2011	Limpia + párrafo énfasis por incertidumbre	Limpia + párrafo énfasis por incertidumbre	
2012	Salvedades cuantificadas + Párrafo énfasis por incertidumbre significativa en relación con PEF.	Salvedades cuantificadas + Párrafo énfasis por incertidumbre significativa en relación con PEF.	

Fuente: [www.cnmv.es](http://www.cnmv.es) Informes de auditoría

Concretamente en el ejercicio 2011 el informe es limpio, “*las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Fagor Electrodomésticos, S.Coop., así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo*”. Y en el 2012 el informe pasa a ser con salvedades, pero no por incertidumbres ni por falta de aplicación del principio de “empresa en funcionamiento”, sino por cuestiones que el auditor ha cuantificado y que tienen que ver con incumplimientos de otros principios contables.

Además, sólo en los últimos dos años, en 2011 y 2012, se comunican las incertidumbres significativas relacionadas con el principio de empresa en funcionamiento. Concretamente el párrafo de énfasis hace referencia a los factores que se consideran relevantes para valorar el cumplimiento de este principio.

Factores causantes de duda:

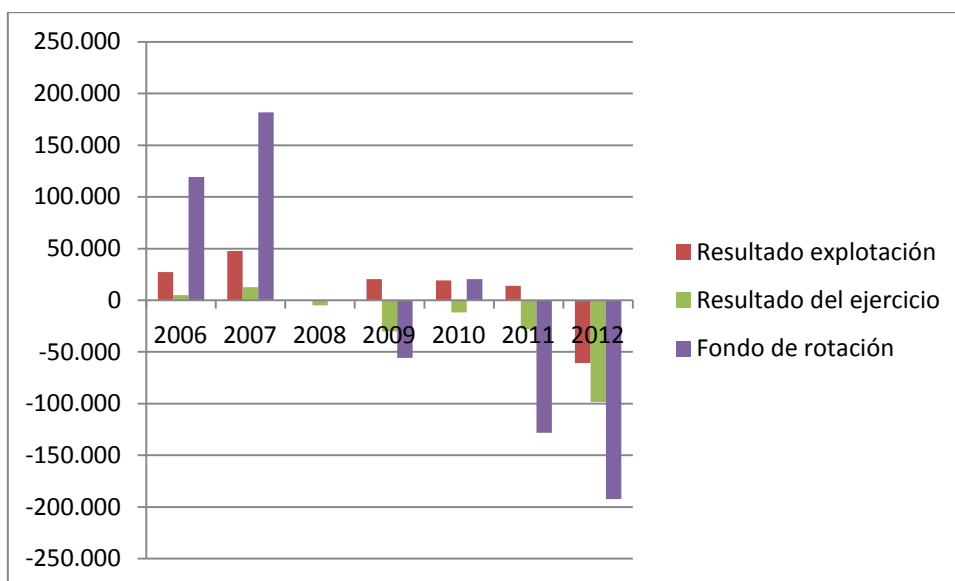
- 2 ejercicios con pérdidas de explotación significativas.
- Salvedades descritas en el informe con efectos en la consiguiente disminución del patrimonio de la sociedad.
- Al 31 de diciembre de 2012, el importe del pasivo corriente excede del total del activo corriente (es decir, fondo de maniobra negativo).

Si analizamos la cuenta de resultados de la empresa, tanto a nivel individual como las cuentas consolidadas, podemos apreciar la siguiente evolución del resultado de explotación y el resultado del ejercicio:

**Gráfico 1: Datos relevantes de Fagor Electrodomésticos, S.Coop. (cuentas individuales), periodo 2006-2012**

FAGOR (individual)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Resultado explotación	29.835	26.900	10.196	5.507	10.406	26.367	3.885
Resultado del ejercicio	8.153	-1.645	4.865	1.205	247	-4.268	-26.460
Fondo de rotación	46.570	115.780	-36.748	-45.460	39.192	-84.414	-90.387

Fuente: [www.cnmv.es](http://www.cnmv.es) Cuentas Anuales e informes de auditoría

**Gráfico 2: Datos relevantes de Fagor Electrodomésticos, S.Coop. (cuentas consolidadas), periodo 2006-2012**

FAGOR (consolidado)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Resultado explotación	27.242	47.616		20.456	19.280	14.046	-60.722
Resultado del ejercicio	4.898	12.809	-4.910	-29.944	-11.830	-27.983	-98.378
Fondo de rotación	119.072	181.585	-233	-55.806	20.366	-128.069	-192.134

Fuente: [www.cnmv.es](http://www.cnmv.es) Cuentas Anuales e informes de auditoría

Con estos resultados no se prevé la disolución de la empresa porque existen otros factores que sirven para hacerles frente:

Factores mitigantes de duda:

- Existencia de mecanismos para mantener el apoyo financiero de sus socios, de la corporación Mondragón de la que la sociedad forma parte, y de terceros, que permitan llevar a cabo de forma exitosa el plan estratégico de la sociedad y del grupo.

Referencia a la nota 2.9 de la memoria:

*“En todo caso, la Sociedad cuenta con una serie de mecanismos de intercooperación dentro de la Corporación Mondragón que ya vienen adoptándose y que se intensificaran, y que resultan claves en el contexto actual (reconversión de resultados de cooperativas dentro de la Corporación, préstamos intercooperativos, flexibilidad laboral, etc.).*

*En febrero de 2013, el Consejo General y la Comisión Permanente de Mondragón han concedido un apoyo extraordinario a la Sociedad que consiste en un préstamo por importe de 35 millones de euros desembolsado en febrero de 2013 por parte de la Fundación Mondragón con una carencia de 2 años, un periodo de amortización de 6 años y un tipo de interés del 5%. Dicho apoyo se materializara también vía un préstamo adicional de 35 millones de euros en mayo de 2013 sujeto al cumplimiento de determinadas condiciones.*

*La Sociedad cuenta adicionalmente con dos préstamos participativos concedidos en enero de 2013 por Ekarpen SPE, S.A. y Sociedad de Capital de Desarrollo de Euskadi (SODECA) por unos importes de 30 millones de euros y 10 millones de euros respectivamente con unos plazos de carencia de 4 años y unos vencimientos finales en enero de 2020 para llevar a cabo el plan estratégico 2013-2016.*

La primera consecuencia del cambio de las normas técnicas en la comunicación del auditor es, por tanto, que no hay vinculación entre incertidumbres y tipo de opinión. El auditor debe advertir de la incertidumbre al usuario, pero admitiendo que es una comunicación “que no afecta a la opinión de auditoría”. Con anterioridad, las incertidumbres tenían efecto en la opinión.

Por último, debemos aclarar que, aunque el auditor es responsable de verificar acontecimientos posteriores al cierre, no es responsable de emitir un nuevo comunicado una vez entregado el informe de auditoría. Los hechos posteriores pueden tener relación con situaciones latentes al cierre del ejercicio auditado, que podrían suponer modificaciones de las cuentas anuales, o también nuevas situaciones que deberían ser comunicadas en la Memoria. Pero la fecha del informe limita la realización de procedimientos de auditoría a la fecha de terminación de la etapa de ejecución del trabajo. En el caso de Fagor, el conocimiento del concurso ha tenido lugar con posterioridad a la emisión del informe de auditoría, por lo que el auditor ha actuado correctamente.

#### **4. ALTERNATIVAS: INFORME LARGO O CAMBIOS EN EL ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA MEDIANTE LA OPINIÓN SOBRE LA CALIDAD DE LA GESTIÓN**

Entendemos que, en ocasiones, la función de auditoría puede no cubrir todas las necesidades de información y transparencia que requieran los usuarios de la información financiera. El auditor emite un informe sobre la fiabilidad de las cuentas anuales ofreciendo una seguridad razonable de que la información financiera no

contiene errores materiales (distorsiones significativas). Pero la diferencia de expectativas unida a la capacitación técnica del auditor, mayor que la que pueden demostrar en la auditoría, hacen posible que colectivos afectados por la actividad de la empresa deseen conocer otros aspectos. Por ejemplo, una evaluación de los riesgos asociados a la continuidad de la actividad de la empresa en el futuro. La investigación sobre la actuación de empresas en situaciones de incertidumbre puede mejorar el entendimiento de la aportación que puede realizar la auditoría de cuentas (Guiral, A. y Esteo, F. 2004; Barnes, 2004; Arnedo y otros, 2008).

Así, en consonancia con otros autores planteamos dos alternativas.

#### **4.1. Informe largo de auditoría de cuentas anuales**

Aunque la auditoría se caracterice por ser un servicio en el que el auditor emite una opinión que pueda tener efectos frente a terceros, en la realidad, parece que muchos de estos usuarios no tienen conocimiento de lo que realmente ofrece una auditoría. Así, más que proponer cambios en la función de auditoría, se ve la necesidad de informar a la sociedad sobre lo que es y no es la auditoría. El ICAC propone la posibilidad de incorporar en el informe un enlace a la web del regulador nacional, donde la naturaleza, los objetivos, los procesos y las limitaciones de la auditoría tengan una respuesta clara y concisa (IFAC- IAASB, 2011).

Teniendo en cuenta que el principal medio de comunicación es el informe de auditoría, algunos auditores argumentan que es la estandarización del informe lo que impide informar a los usuarios de otra información importante (Comisión Europea, 2011). El debate sigue presente para dilucidar entre la conveniencia de usar informes “cortos” y “largos”. La ampliación del contenido puede ser en el sentido de informar sobre la metodología aplicada, revelaciones más concisas del trabajo realizado en áreas clave donde el juicio profesional predomina, explicaciones sobre cómo se ha llegado a determinadas evaluaciones (riesgo, estimaciones, importancia relativa, etc.) y resoluciones, etc. Según el Libro Verde sobre política de auditoría (2010), la legislación alemana exige al auditor externo que presente un “informe extenso” al consejo de supervisión, informe no disponible para el público en general.

A nuestro parecer, aunque el informe “largo” puede tener ventajas al permitirse que se conozca información útil, puede tener el problema de ser demasiado extenso y no aportar valor añadido. En este caso, la alternativa puede ser una combinación de informe “corto” (sucinto) que contenga información útil relacionada con los estados financieros, con un anexo con información más específica sobre el trabajo de auditoría, por ejemplo, la determinación de la importancia relativa utilizada por el auditor, la metodología aplicada si está basada en riesgos y evaluación de las pruebas selectivas, la evaluación de control interno, así como la responsabilidad del auditor en el control del cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada, etc. El Parlamento Europeo (Resolución de 13 de septiembre de 2011, sobre política de auditoría) considera que los informes deben ser breves y abordar todos los aspectos que son competencia legal de los auditores, y facilitar sólo al comité de auditoría y a la asamblea general las explicaciones complementarias.

En España se ha optado por una vía intermedia cuando se modificó la norma técnica de presentación del informe de auditoría en el año 2010. Se han incluido nuevos párrafos, aparte del de énfasis. Se refiere a los párrafos sobre “otras cuestiones”, que sirven para poner de manifiesto algún asunto diferente a aquellos que están reflejados en

las cuentas anuales que, a juicio del auditor, sea relevante para el entendimiento de la auditoría, de las responsabilidades del auditor o de su informe por parte de los usuarios de las cuentas anuales.

#### **4.2. Cambios en el alcance del trabajo de auditoría mediante la opinión sobre la calidad de la gestión**

En la actualidad no es competencia del auditor informar sobre la calidad de la gestión de la entidad auditada. Entendemos que la empresa auditada, sobre todo los accionistas como de sistema de control de la gerencia, puedan estar interesados en este servicio. Hay voces que provienen de grandes firmas que afirman que la evolución de la auditoría puede darse mediante la satisfacción del cliente, es decir, cubriendo necesidades del cliente y aportando valor a la auditoría y que, por tanto, el auditor también podría opinar sobre los sistemas de gestión de riesgo de las empresas al igual que debe comunicar las debilidades significativas de control interno. El auditor debe conocer el negocio del cliente para establecer el Plan global de auditoría. De hecho, “los riesgos de un negocio inadecuadamente gestionados se acaban convirtiendo en riesgos de auditoría con posible impacto en los estados financieros” (Barroso Rodilla, 2011). El auditor debe conocer estos riesgos y los sistemas diseñados por la gerencia para controlarlos y mitigarlos, junto con la cobertura legal y fiscal, y el tratamiento contable adecuado que informe sobre ellos.

Aunque el auditor esté cualificado para realizar esta función es discutible si debe quedar dentro o fuera del ámbito de la auditoría de cuentas. La cuestión es decidir si conviene o no que sea el auditor quien se encargue de esta opinión con el alcance del trabajo de auditoría. Es importante que queden bien definidos los roles y las responsabilidades de la gestión y el papel del auditor que, ante todo, debe ser independiente.

### **5. CONCLUSIONES**

Actualmente no es función del auditor informar directamente sobre la viabilidad futura de la entidad auditada. Si el usuario necesita información sobre la solidez financiera de las empresas debe ser capaz de aplicar por sí mismo técnicas de análisis o contratar servicios de analistas para formar su diagnóstico. La auditoría ofrece una opinión sobre la fiabilidad de esos estados financieros en base a principios contables, para que el análisis posterior de las cuentas anuales permita conocer datos y ratios que permitan interpretar la realidad empresarial.

El auditor debe informar obligatoriamente sobre situaciones de incertidumbre con efecto en el principio de empresa en funcionamiento. Pero son hechos que, en la medida en que estén debidamente recogidos en la memoria de la empresa, no afectan a la opinión del auditor.

Tal vez conocer más sobre el trabajo y valoraciones del auditor pudiera permitir interpretar mejor las consecuencias de sus comunicaciones.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- ARNEDO, L.; LIZARRAGA, F. y SANCHEZ, S. (2008): Going concern uncertainties in pre-bankrupt audit reports: new evidence regarding discretionary accruals and wording ambiguity. *International Journal of Auditing*, nº 12, pp.25-44.
- BARNES, P. (2004): The auditor's going concern decision ant types I and II errors: The case theorem, transaction costs, bargaining power and attempts to mislead. *Journal of Accounting and Public Policy*, nº 23, pp.415-440.
- BARROSO RODILLA, M. (2011): La adecuada planificación de la auditoría, una garantía del éxito. *Partida doble*, nº 231, pp.86-94.
- COMISIÓN EUROPEA (2010): *Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis*.
- COMISIÓN EUROPEA (2011): *Summary of responses Green Paper. Audit policy: lessons from the crisis*.
- COMISIÓN NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES. [www.cnmv.es](http://www.cnmv.es). Consultas a los registros oficiales  
<http://www.cnmv.es/Portal/Consultas/IFA/ListadoIFA.aspx?id=0&nif=F-20020517>
- FRC (2009): *Going concern and liquidity risk. Guidance for directors of UK companies 2009*.
- GUIRAL, A. y ESTEO, F. (2004): La formación del juicio del auditor sobre la gestión continuada y su actitud ante la evidencia: el modelo psicológico de revisión de creencias. *XI Encuentro ASEPUC*, Granada.
- ICAC (1991): Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.
- ICAC (1993): Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- ICAC (2010): Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las NTA publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes.
- ICAC (2013a): Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).  
NIA-ES 570 “Empresa en Funcionamiento”.  
NIA-ES serie 700 “Conclusiones e Informe de Auditoría”.
- ICAC (2013b): Resolución de 20 de diciembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993.

- ICAC (2013c): Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- IFAC-IAASB (2009): *Audit considerations in respect of Going Concern in the current economic environment*.
- IFAC-IAASB (2011): *Enhancing the value of auditor reporting: exploring options for change*. Consultation paper.
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE núm. 278, de 20 de noviembre de 2007).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, de 1 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de auditoría de cuentas
- REAL DECRETO 1517/2011, de 31 de octubre, que aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de auditoría de cuentas.
- RUIZ-BARBADILLO, E., GUIRAL, A. y CHOY, H.L. (2010): The value relevance of the qualified going concern opinion. *Available at SSRN 1600642*.